

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

17. května 2023(*)

„Řízení o předběžné otázce – Da z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Režim ziskové přirážky – Článek 311 – Pojem ‚použité zboží‘ – Vozidla s ukončenou životností prodávaná na náhradní díly“

Ve věci C-365/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU podaná rozhodnutím Cour de cassation (Belgie) ze dne 16. května 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 7. června 2022, v řízení

IT

proti

État belge

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení: M. Safjan (zpravodaj), předseda senátu, N. Jääskinen a M. Gavalec, soudci,
generální advokátka: L. Medina,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za belgickou vládu: P. Cottin, J.-C. Halleux a C. Pochet, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi: F. Clotuche-Duvieusart a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnkyni,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout vč bez stanoviska

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Ú. v. st. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi IT a État belge ve věci odmítnutí belgického správce daní uplatnit režim ziskové přírážky na některé z prodejů vozidel, které uskutečnil IT.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 311 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Pro účely této kapitoly, a aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, se rozumí:

1) ‚použitým zbožím‘ movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě, kromě uměleckých děl, sbíratelských předmětů nebo starožitností a kromě drahých kovů a drahokamů, jak jsou vymezeny členskými státy;

[...]

5) ‚obchodníkem povinným k dani‘ osoba povinná k dani, která v rámci své ekonomické činnosti se záměrem následného prodeje nakupuje nebo pořizuje pro účely svého podnikání nebo dováží použité zboží, umělecká díla, sbíratelské předměty nebo starožitnosti, bez ohledu na to, jedná-li přitom na vlastní účet nebo na účet jiné osoby na základě smlouvy, podle níž jí z koupě nebo prodeje přísluší provize;

[...]“

4 Článek 313 odst. 1 směrnice o DPH zní:

„Na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sbíratelských předmětů a starožitností, která uskutečňují obchodníci povinní k dani, uplatňují členské státy zvláštní režim zdanění ziskové přírážky dosažené obchodníkem povinným k dani v souladu s tímto pododdílem.“

5 Článek 314 směrnice o DPH zní takto:

„Režim ziskové přírážky se uplatňuje na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sbíratelských předmětů nebo starožitností uskutečňovaná obchodníkem povinným k dani, pokud mu toto zboží bylo dodáno jednou z těchto osob:

a) osobou nepovinnou k dani;

b) jinou osobou povinnou k dani, je-li dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani osvobozeno od daně podle článku 136;

c) jinou osobou povinnou k dani, zakládá-li dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani nárok na osvobození pro malé podniky podle článků 282 až 292 a zahrnuje-li investiční majetek;

d) jiným obchodníkem povinným k dani, pokud byla při dodání zboží tímto jiným obchodníkem povinným k dani uplatněna [dať z přidané hodnoty (DPH)] podle tohoto zvláštního režimu.“

6 Článek 315 směrnice o DPH stanoví:

„Základem daně při dodáních zboží uvedených v článku 314 je zisková přírážka dosažená obchodníkem povinným k dani snižena o daň vztahující se k této ziskové přírážce.

Zisková přírůžka obchodníka povinného k dani je rovna rozdílu mezi prodejní cenou účtovanou obchodníkem povinným k dani za zboží a kupní cenou.“

Belgické právo

7 Článek 58 odst. 4 code de la taxe sur la valeur ajoutée (zákon o dani z přidané hodnoty) a Článek 1 arrêté royal no 53, du 23 décembre 1994, relatif au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire applicable aux biens d'occasion, objets d'art, de collection ou d'antiquité (královské nařízení č. 53 ze dne 23. prosince 1994 o zvláštním režimu zdanění ziskové přírůžky použitelné na použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti) provádějí do belgického práva Články 311 a 313 směrnice o DPH.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

8 Od 1. října 2013 je IT registrován k DPH z důvodu profesní činnosti spočívající v prodeji ojetých vozidel a vraků. V rámci této činnosti zejména nakupuje vozidla vyřazená z provozu, tj. na nichž vznikla totální škoda, od pojišťoven a následně je prodává třetím osobám jako vraky nebo „náhradní díly“.

9 V roce 2015 byla u IT provedena kontrola, která vedla k vydání dodatečného platebního výměru z důvodu porušení pravidel pro odpčet DPH a režimu ziskové přírůžky. Na základě vnitrostátních ustanovení prováděcích Články 311 a 313 směrnice o DPH se správce daně rozhodl vyloučit z režimu ziskové přírůžky faktury, na kterých jsou uvedeny výrazy „vozidla prodaná na náhradní díly“ nebo faktury týkající se vraků.

10 IT podal proti tomuto rozhodnutí žalobu, v níž s odkazem na rozsudek Soudního dvora ze dne 18. ledna 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20), zejména tvrdil, že vozidla prodávaná „na náhradní díly“ mají povahu „použitého zboží“ ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH.

11 Cour d'appel de Liège (odvolací soud v Lutychu, Belgie) zamítl rozsudkem ze dne 1. března 2019 nároky IT. Uvedený soud uvedl, že rozsudek ze dne 18. ledna 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20) se netýká, jak je tomu v projednávané věci, vozidel prodávaných „na náhradní díly“, aniž jsou tyto díly jakkoliv individualizovány, ale součástek, které obchodník povinný k dani sám odebral z vozidel s ukončenou životností a následně je jako takové sám prodal. Tento soud mohl dále za to, že je třeba ověřit, zda si vozidla, o něž se jedná ve věci v původním řízení, zachovala funkčnost, kterou měla v novém stavu, aby mohla být dále použita v daném stavu nebo po opravě, a zda je tedy lze kvalifikovat jako „použité zboží“ ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH.

12 Uvedený soud mohl za to, že v případě vozidel prodaných IT „na náhradní díly“ tomu tak zjevně není, jelikož poznámka „na náhradní díly“ objektivně prokazuje, že tato vozidla již v zásadě nemohla být v daném stavu dále používána, a je třeba zohlednit objektivní okolnosti, za kterých došlo k následnému prodeji. Dále mohl tento soud za to, že pokud jde o vozidla nacházející se ve stavu vraku, nelze již tato vozidla kvalifikovat jako „použité zboží“, jelikož je nelze dále používat při zachování vlastností, které měla v novém stavu, přičemž jejich použití se může omezit pouze na zhodnocení několika dílů a materiálů, jež je tvoří.

13 IT podal proti rozsudku vydanému v odvolacím řízení kasační opravný prostředek ke Cour de cassation (Kasační soud, Belgie), předkládajícímu soudu, který si klade otázku, zda je výklad čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH zastávaný odvolacím soudem správný.

14 Za těchto podmínek se Cour de cassation rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 311 odst. 1 bod 1 [směrnice o DPH] vykládán v tom smyslu, že motorová vozidla s ukončenou životností, která podnik prodávající ojetá vozidla a vraky pořídil od osob uvedených v článku 314 směrnice, která jsou určena k prodeji „na náhradní díly“, aniž z nich byly dané díly odmontovány, představují použité zboží ve smyslu tohoto ustanovení?“

K předběžné otázce

15 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 311 odst. 1 bod 1 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že motorová vozidla, jejichž životnost byla s konečnou platností ukončena, jež podnik pořídil od osob uvedených v článku 314 směrnice o DPH, a která jsou určena k prodeji „na náhradní díly“, aniž z nich byly díly odmontovány, představují použité zboží ve smyslu prvního z těchto ustanovení.

16 Úvodem je třeba upřesnit, že, jak vyplývá z popisu skutkového stavu, tak z položené otázky, vozidla, která pořídl IT, jsou vozidla, jež byla vyřazena z provozu, tj. došlo u nich k totální škodě a jejich životnost je z tohoto důvodu s konečnou platností ukončena. Za těchto podmínek a jak rovněž vyplývá z předkládacího rozhodnutí, tato vozidla mohou být následně prodána pouze jako vraky nebo za účelem následného využití dílů, které je tvoří („následný prodej na náhradní díly“), a nikoli za účelem jejich dalšího použití v daném stavu nebo jejich opravy, přičemž je třeba upřesnit, že otázka položená předkládajícím soudem se vztahuje pouze na případ následného prodeje na náhradní díly.

17 Ve světle této úvodní úvahy je třeba připomenout, že podle čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH je „použitým zbožím“ „movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě“.

18 V tomto ohledu měl Soudní dvůr za to, že tento pojem zahrnuje movitou hmotnou věc, která je vhodná k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě, pocházející z jiné věci, do níž byla zařazená jako její základní součást, a že kvalifikace „použitého zboží“ vyžaduje pouze, aby si použité zboží uchovalo funkčnost, kterou mělo v novém stavu, a aby jej tudíž bylo možno znovu použít v daném stavu nebo po opravě (viz zejména rozsudek ze dne 18. ledna 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, body 31 a 32).

19 Mimoto Soudní dvůr rovněž uvedl, že použití režimu ziskové přirážky nutně nepředpokládá totožnost mezi koupeným zbožím a prodaným zbožím. Soudní dvůr zejména potvrdil, že se tento režim použije na následný prodej náhradních dílů, které sama osoba povinná k dani odebrala z vozidla s ukončenou životností pořízeného touto osobou, pokud se motorové vozidlo skládá ze souboru součástí, z nichž je sestaveno a které mohou být odděleny a znovu prodány v daném stavu nebo po opravě (viz zejména rozsudek ze dne 18. ledna 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, body 36 a 37).

20 Je pravda, že na rozdíl od věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek, se věc v převodním řízení vyznačuje skutečností, že obchodník povinný k dani díly z vozidla, jehož životnost byla s konečnou platností ukončena a které pořídl se záměrem, že je sám následně prodá, nedemontoval, ale vozidlo prodal v daném stavu „na náhradní díly“, tj. za účelem následného využití dílů tohoto vozidla jako náhradních dílů.

21 Nicméně, jak v podstatě uvádí Evropská komise ve svém písemném vyjádření, tento rozdíl nemůže vést k závěru, že odvodní Soudního dvora v rozsudku ze dne 18. ledna 2017, Sjelle

Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20), nelze použít na takovou situaci, jako je situace, o níž se jedná ve věci v původním řízení.

22 Je totiž třeba zohlednit skutečnost uvedenou v bodě 16 tohoto rozsudku, že vozidla pořízená takovým obchodníkem povinným k dani, jako je IT, mají s konečnou platností ukončenou životnost a nemohou být tudíž následně prodána za účelem jejich dalšího použití v daném stavu nebo po opravě. Vzhledem k tomu, že samotné vozidlo jakožto movitá hmotná věc není, jak lze předpokládat, vhodné k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH, je třeba pro účely určení, zda lze toto vozidlo považovat za použité zboží a využít tak režimu ziskové přirážky, přikládat význam pouze prvkům tohoto vozidla, které jsou v rámci následného prodeje obchodníkem povinným k dani jiným osobám vhodné k takovému dalšímu použití.

23 Výklad, který umožňuje, aby se na vozidlo, jehož životnost byla s konečnou platností ukončena, mohl vztahovat na jakožto použité zboží režim ziskové přirážky z důvodu, že některé z jeho základních součástí jsou vhodné k dalšímu použití, je v souladu s cílem tohoto režimu, kterým je, jak vyplývá z bodu 51 odvodnění směrnice o DPH, zabránit zejména dvojímu zdanění, jež by mohlo vyplývat zprvu z okolnosti, že v prodejní ceně těchto součástí je promítnuta DPH, která byla zaplacená na vstupu při nákupu vozidla osobou, na níž se vztahuje článek 314 této směrnice, a zadruhé, že ani tato osoba, ani obchodník povinný k dani nemohou tuto částku odečíst (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. ledna 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, body 39 a 40, jakož i citovaná judikatura).

24 V projednávané věci se předkládající soud bude muset za účelem ověření, zda se na vozidla, která IT následně prodal, může vztahovat režim ziskové přirážky, ujistit, že v souladu s judikaturou připomenutou v bodě 18 tohoto rozsudku tato vozidla ještě obsahovala základní součásti, jež si zachovaly funkčnost, kterou měly v novém stavu tak, aby mohly být dále používány v daném stavu nebo po opravě.

25 Předkládající soud bude kromě toho muset ověřit, zda uvedená vozidla nebyla ve skutečnosti prodána za účelem jejich prostého zničení nebo přepracování na jiný předmet. Vozidlo, u něhož základní části, jež si zachovávají funkčnost, kterou měly v novém stavu, nejsou kupujícím demontovány za účelem jejich dalšího použití v daném stavu nebo po opravě, totiž nezůstává ve svém hospodářském cyklu, a proto se na něj nemůže vztahovat režim ziskové přirážky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. července 2018, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, bod 34).

26 V rámci tohoto ověření bude muset předkládající soud zohlednit všechny objektivní okolnosti, za kterých došlo k následnému prodeji. Jak totiž vyplývá z judikatury Soudního dvora, pojmy použité ve směrnici o DPH jsou objektivní a použijí se bez ohledu na účel nebo výsledky dotyčných plnění (rozsudek ze dne 11. července 2018, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, bod 35, jakož i citovaná judikatura).

27 Je-li zohlednění úmyslu osoby povinné k dani, která se účastní plnění, s výjimkou výjimečných případů, v rozporu s cíli společného systému DPH, předkládající soud bude moci naproti tomu zohlednit objektivní skutečnosti, jako je prezentace a stav vozidel, předmet smlouvy, hodnota, za kterou byla tato vozidla prodána, způsob fakturace nebo také ekonomická činnost osoby, jež uvedená vozidla poříkla (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. července 2018, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, body 36 a 37, jakož i citovaná judikatura).

28 S ohledem na výše uvedené důvody je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 311 odst. 1 bod 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že motorová vozidla, jejichž životnost byla s konečnou platností ukončena a jež podnik pořídl od osob uvedených v článku

314 této směrnice, a která jsou určena k prodeji „náhradní díly“, aniž z nich byly díly odmontovány, představují použité zboží ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 uvedené směrnice, pokud zaprvé obsahují ještě díly, které si zachovávají funkci, jež měly v novém stavu tak, aby mohly být dále používány v daném stavu nebo po opravě, a zadruhé je prokázáno, že tato vozidla zůstala z důvodu takového dalšího použití dílů ve svém hospodářském cyklu.

K nákladům řízení

29 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

Článek 311 odst. 1 bod 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

musí být vykládán v tom smyslu, že

motorová vozidla, jejichž životnost byla s konečnou platností ukončena a jež podnik pořídil od osob uvedených v článku 314 této směrnice, a která jsou určena k prodeji „náhradní díly“, aniž z nich byly díly odmontovány, představují použité zboží ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 uvedené směrnice, pokud zaprvé obsahují ještě díly, jež si zachovávají funkci, kterou měly v novém stavu tak, aby mohly být dále použity v daném stavu nebo po opravě, a zadruhé je prokázáno, že tato vozidla zůstala z důvodu takového dalšího použití dílů ve svém hospodářském cyklu.

Podpisy

* Jednací jazyk: francouzština.